

Q&A sur les conséquences sur la comptabilité fiscale de la Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA)

Date de la première publication de la version française : 24 juillet 2019
(Date de la première publication de la version anglaise : 5 juillet 2019)

Sommaire

1. Introduction.....	2
1.1 But de ce Q&A.....	2
1.2 Contexte juridique.....	2
2. Signification du terme «quasi-adoption»	4
2.1 Contexte	4
2.2 Cas particuliers – Sociétés principales et Swiss Finance Branches	5
3. Abolition des régimes fiscaux spéciaux / mesures transitoires	7
3.1 Step-up – contexte.....	7
3.2 Step-up – comptabilisation.....	7
3.3 Système à double taux – contexte	9
3.4 Système à double taux - comptabilisation	9
4. Mesure d’incitation R&D.....	11
4.1 Contexte	11
4.2 Comptabilisation	11
5. Déduction pour autofinancement	13
5.1 Contexte	13
5.2 Comptabilisation	13
6. Patent box.....	14
6.1 Contexte	14
6.2 Comptabilisation	14
6.3 Mécanismes d’entrées	14
7. Autres considérations	17
7.1 Ordonnance de mesures / Plafonnement des allègements	17
7.2 Informations à fournir	17
7.3 Reconnaissance de l’avantage d’un régime sous la forme d’une réduction du taux d’imposition des bénéficiaires applicable	18
8. Abréviations.....	19
9. Glossaire.....	20

1. Introduction

1.1 But de ce Q&A

Le but du présent document est de répondre aux questions qui peuvent se poser en raison des modifications de la législation fiscale suite à la Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS («RFFA») et qui peuvent avoir des implications sur la comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices («current tax») selon les normes IFRS. Les Q&A et autres déclarations qui suivent sont par conséquent limitées aux modifications apportées à la législation fiscale concernant les entreprises et les impôts sur les bénéfices et ne portent pas sur d'autres changements ou sujets hors du cadre des IFRS et des impôts sur les bénéfices des entreprises. Des considérations similaires peuvent toutefois s'appliquer selon les Swiss GAAP RPC.

1.2 Contexte juridique

Le 19 mai 2019, le peuple suisse a voté l'adoption de la RFFA confirmant la réforme de l'imposition des entreprises en Suisse. La réforme fiscale met en général l'accent sur la sécurité juridique et la confiance des investisseurs et poursuit les trois objectifs suivants:

- (1) préserver la compétitivité fiscale de la Suisse en tant que lieu d'implantation économique,
- (2) promouvoir l'acceptation internationale de la législation suisse en matière d'imposition des entreprises, et
- (3) assurer des recettes fiscales suffisantes pour financer les activités publiques.

La réforme a de nombreuses conséquences, dont une modification de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes («LHID») qui définit un cadre général donnant des directives obligatoires et/ou facultatives sur les dispositions des lois fiscales cantonales relatives aux impôts sur les bénéfices et le capital.

La révision de la LHID devrait entrer en vigueur au niveau fédéral le 1^{er} janvier 2020.

Dans la mesure où les mesures de la réforme fiscale portent sur des changements de la législation cantonale et communale en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices, elles seront réellement mises en œuvre par le biais d'une modification de la législation fiscale cantonale. En plus des modifications découlant de la LHID, de nombreux cantons devraient abaisser leur taux d'impôt réglementaires sur les bénéfices.

Les principales mesures fiscales ci-dessous sont à la disposition des cantons afin que ces derniers les mettent en œuvre sur une base facultative ou obligatoire en vertu de la RFFA:

- Abolition des régimes fiscaux spéciaux (obligatoire)

- Mesures transitoires en vue d'examiner le traitement des réserves latentes, incluant le «goodwill»¹ (système à double taux) – obligatoire. Les cantons peuvent déterminer tant le taux ordinaire que le taux distinct.
- Déduction supplémentaire pour la recherche et le développement (R&D) éligible (jusqu'à 50%) – facultatif.
- Patent box – exonération fiscale jusqu'à 90% des bénéfices éligibles – obligatoire. Les cantons peuvent choisir le taux d'exonération à appliquer, jusqu'à un maximum de 90%.
- Déduction pour autofinancement sur les capitaux propres (applicable uniquement aux cantons avec des taux d'impôt élevés, comme Zurich par exemple)
- Limitation globale de certaines mesures au niveau cantonal. Les avantages de certaines mesures sont limités à 70% (ou moins, au choix du canton) afin d'assurer une imposition minimale.

Les sections qui suivent exposent brièvement les principaux éléments de chaque mesure et les questions clés qui se posent lorsque l'on examine la comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices selon les IFRS. Les directives fournies portent sur l'application escomptée des règles telles qu'énoncées dans le texte de la RFFA. La mise en œuvre des mesures peut varier d'un canton à l'autre et doit être évaluée afin de déterminer dans quelle mesure ces directives sont applicables.

¹ Le terme «goodwill» est interprété dans ce contexte selon sa signification fiscale et se différencie du terme comptable selon IFRS 3. Le «goodwill» désigne la part résiduelle du step-up, qui n'est pas affectée à un actif spécifique. Cela n'est plus pertinent pour le traitement comptable, mais les termes pourraient être utilisés dans les formulaires de déclaration fiscale.

2. Signification du terme «quasi-adoption»

2.1 Contexte

En droit fiscal suisse, il existe une interaction entre les lois fiscales fédérales et les lois fiscales cantonales. La LHID est une loi fédérale qui fournit un cadre et des directives générales aux cantons. Les cantons sont tenus de transposer les directives impératives de la LHID dans la législation cantonale. Les réglementations fiscales cantonales ne s'appliquent aux entreprises contribuables qu'une fois que le processus législatif cantonal est achevé. Selon les normes transitoires de la LHID, le gouvernement cantonal doit prendre les mesures temporaires nécessaires au cas où le processus ordinaire de mise en œuvre cantonale ne serait pas achevé dans les temps, soit au 1^{er} janvier 2020.

Il n'existe aucun précédent historique où les administrations fiscales fédérales invalident et abrogent une évaluation fiscale cantonale contredisant la LHID.

En vertu de la norme IAS 12.46, l'impôt exigible doit être évalué en utilisant les taux d'impôt ou les réglementations fiscales qui ont été adoptés ou quasi-adoptés à la date de clôture. L'IAS 12.47 précise en outre que *«les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur la période au cours de laquelle l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt (et des réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi-adoptés à la date de clôture.»*

IAS 12 ne donne aucune autre directive quant à la façon dont ses exigences doivent être interprétées dans les différentes juridictions. En Suisse, après l'approbation d'une nouvelle loi par le Parlement fédéral, les citoyens suisses peuvent initier un référendum en recueillant des signatures dans un délai déterminé. Un processus similaire existe au niveau cantonal. Si un référendum n'est pas initié dans le délai déterminé, la date de la quasi-adoption est généralement la date à laquelle la période de collecte des signatures prend fin. Lorsqu'un référendum a lieu, la date de la quasi-adoption est généralement la date du vote public (en supposant qu'il soit accepté, sinon le législateur doit recommencer le processus). Les étapes ultérieures, telles que la publication de la loi dans un journal officiel, ont un caractère purement formel et ne modifient pas le contenu de la loi.

Question a) Quand la RFFA sera-t-elle quasi-adoptée en termes de l'IAS 12?

Etant donné que la RFFA définit un cadre pour la législation cantonale, dans lequel les cantons déterminent la loi cantonale, on peut considérer que sa quasi-adoption dépend du calendrier des procédures législatives cantonales. Les procédures législatives de la réforme fédérale et de la réforme cantonale (dans la mesure où elles ont trait à la quasi-adoption) doivent, par conséquent, être achevées afin que la RFFA puisse être considérée comme quasi-adoptée. Le calendrier des procédures législatives cantonales varie d'un canton à l'autre et dépend de l'organisation ou non d'un référendum.

Question b) Que se passe-t-il si le canton n'a pas modifié sa législation fiscale au 31 décembre 2019?

Si les cantons ne parviennent pas à mener à bien leur processus de mise en œuvre législative cantonale (dans la mesure où il a trait à la quasi-adoption) de la RFFA avant la fin 2019, la LHID prévoit des règles transitoires explicites. En effet, le gouvernement cantonal doit décider des paramètres de mise en œuvre cantonale des différentes mesures d'allègements. Celles-ci entreront temporairement en vigueur jusqu'à ce que le processus législatif cantonal officiel soit achevé – y compris, le cas échéant, un vote référendaire cantonal favorable. La date de publication des réglementations temporaires est considérée comme date de quasi-adoption aux fins de la comptabilité. Ceci se fonde sur le fait qu'une entreprise contribuable a le droit d'appliquer directement une disposition de la LHID si un canton n'a pas adopté ses dispositions cantonales en temps voulu et si un avantage fiscal obligatoire prévu dans la LHID n'est pas encore accordé par la législation fiscale cantonale.

2.2 Cas particuliers – Sociétés principales et Swiss Finance Branches

Question c) Que doivent prendre en compte les entités bénéficiant de l'assignation «principale» ou de la pratique applicable aux Swiss Finance Branches?

Le 24 mai 2019, l'Administration fédérale suisse des contributions a publié la communication officielle 012-DVS-2019 qui révoque les allègements existants pour les sociétés principales et les Finance Branches au 31 décembre 2019. Etant donné que ces allègements sont fondés uniquement sur une pratique donnée, aucune modification officielle de la législation fiscale n'est nécessaire. Par conséquent, ce changement de pratique fédérale devrait être considéré comme quasi-adopté au 24 mai 2019.

En conséquence, les différences temporelles qui bénéficient actuellement d'un taux d'impôt différé plus faible compte tenu de l'allègement accordé du fait du statut de société principale ou de Swiss Finance Branche et qui devraient se résorber après le 31 décembre 2019, doivent être évaluées à l'avenir au taux d'impôt fédéral ordinaire.

Il convient toutefois de noter que les différences temporelles ne sont pas très répandues chez les Swiss Finance Branches.

Selon l'appréciation et le jugement de la direction d'une entité, les entités principales peuvent reconnaître un actif d'impôt différé potentiel sur le step-up (qui est basé sur le nouvel art. 61a LIFD) à toute date de clôture en 2019 même si la loi n'entre en vigueur qu'à compter du 1^{er} janvier 2020. Les entités doivent évaluer si les indications sur le calcul du step-up fournies par les administrations fiscales sont suffisantes et si elles sont déjà en mesure de estimer raisonnablement le montant du step-up qui sera accepté par les

administrations fiscales. Les entités doivent tenir compte, à cet égard, des exigences de la norme IFRIC 23.

3. Abolition des régimes fiscaux spéciaux / mesures transitoires

Deux mesures transitoires cantonales sont prévues:

- 1) step-up (également appelé step-up «selon le droit actuel» car de nombreux cantons autorisent déjà ce mécanisme basé sur la pratique actuelle lorsque les sociétés du régime perdent leur statut en raison de conditions qui ne sont plus remplies);
- 2) le système à double taux (parfois aussi appelé «à deux taux» ou «à taux distincts»).

3.1 Step-up – contexte

Dans le cadre du mécanisme du step-up, les réserves latentes, incluant le «goodwill» auto-généré (différence entre la juste valeur marchande («Verkehrswert») et la valeur fiscale nette) créés durant l'application du régime fiscal privilégié, peuvent faire l'objet d'un step-up avec exonération d'impôt dans le bilan fiscal en comptabilisant des actifs incorporels supplémentaires (dont le step-up des réserves latentes sur actifs corporels et incorporels et le goodwill). Le montant calculé du step-up est limité fiscalement au quota d'exonération fiscale en vertu du régime privilégié applicable actuellement, par exemple 100% pour les sociétés holding et généralement entre 80% et 90% pour les sociétés mixtes. Le step-up n'a pas d'impact immédiat sur l'impôt sur les bénéfices exigible.

Au cours des périodes postérieures au step-up exonéré d'impôt, le ou les actifs incorporels correspondant au montant du step-up peuvent être amortis à des fins fiscales. La durée d'amortissement est définie conformément aux réglementations cantonales ou aux taux d'amortissement publiés par l'Administration fédérale suisse des contributions, respectivement jusqu'à un maximum de 10 ans.

Le step-up est basé sur la pratique actuelle et ne peut être appliqué qu'avant l'entrée en vigueur des modifications des lois fiscales relative à la RFFA, c'est-à-dire jusqu'au 31 décembre 2019, étant donné que la RFFA deviendra effective au 1^{er} janvier 2020.

L'amortissement autorisé par le mécanisme peut être poursuivi au-delà du 1^{er} janvier 2020. Toutefois, la mesure est soumise à la limitation globale maximale des allègements définie par chaque canton – qui ne peut, en aucun cas, excéder 70%. Pour le step-up fédéral, il n'existe aucune limitation des allègements.

3.2 Step-up – comptabilisation

Question a) Le Step-up entraîne-t-il une modification de la base fiscale?

Réponse: oui.

Bases de conclusion:

Le step-up rend compte d'une modification de la base fiscale et a donc un impact direct sur le montant des différences temporelles.

En fonction de la situation particulière, le step-up peut soit créer des différences temporelles déductibles d'impôt, soit réduire les différences temporelles imposables préexistantes. Un actif d'impôt différé serait par conséquent augmenté ou un passif d'impôt différé préexistant réduit.

L'amortissement subséquent du montant du step-up dans les comptes statutaires réduit la base fiscale, les différences temporelles initiales se résorbent donc avec le temps.

Question b) L'exemption de la comptabilisation initiale prévue aux paragraphes 22 et 24 de la norme IAS 12 peut-elle s'appliquer au step-up?

Réponse: non.

Bases de conclusion:

Le step-up ne conduit pas à la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans les comptes IFRS, ce qui est une condition préalable à l'application de l'exemption de la comptabilisation initiale. Le mécanisme du step-up modifie la base fiscale des actifs et passifs existants. Par conséquent, l'exemption de la comptabilisation initiale ne s'applique pas.

Question c) Le step-up doit-il être réparti entre des actifs et passifs individuels?

Réponse: ça dépend.

Bases de conclusion:

Si un accord avec les administrations fiscales prévoit une répartition aux actifs et passifs spécifiques, ou si l'entité a l'intention de remplir une déclaration fiscale avec une répartition du step-up entre différents actifs et passifs, elle doit alors considérer une telle répartition aux fins de la comptabilité.

Si, conformément à la position fiscale attendue, les entités n'ont pas à répartir le montant du step-up entre des actifs et passifs individuels, le montant total du step-up peut alors être traité comme une différence temporelle déductible aboutissant à un montant unique d'actif d'impôt différé.

Question d) Comment le taux d'impôt applicable aux différences temporelles doit-il être déterminé?

Réponse: ça dépend.

Bases de conclusion:

La norme IAS 12 exige au paragraphe 47 que les entités doivent employer des taux d'impôt dont l'application est attendue sur la période au cours de laquelle l'actif sera réalisé ou le

passif réglé, sur la base des taux d'impôt (et des réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi-adoptés à la date de clôture.

Au moment où la nouvelle loi fiscale sera (quasi-) adoptée, le calendrier de résorption des différences temporelles devra être pris en considération. Toute différence temporelle dont la dissolution / réalisation se poursuit encore en vertu du statut privilégié continue d'être évaluée au taux privilégié. Toute différence temporelle qui se résorbera après le changement de régime doit être réévaluée au taux applicable introduit par la nouvelle loi.

3.3 Système à double taux – contexte

La RFFA introduit une méthode transitoire distincte qui prévoit une imposition distincte des bénéfices futurs représentant des montants réalisés (ou réputés réalisés) de réserves latentes, incluant le goodwill généré en interne, qui ont été créés durant l'application du régime d'imposition privilégiée avant la RFFA. Le système à taux distincts ne sera mis en œuvre qu'au moment de l'introduction de la RFFA et sera obligatoire pour tous les cantons. Les cantons seront toutefois libres de déterminer le taux d'imposition spécial applicable et la méthode d'imputation au taux ordinaire et au taux d'impôt distinct. Le système à double taux n'est pas disponible aux fins de l'impôt fédéral.

Les entités peuvent appliquer un taux distinct sur une période maximale de cinq ans après la mise en œuvre de la RFFA. Le bénéfice d'une entité appliquant ce système sera séparé en deux groupes: un groupe contenant le bénéfice imposé au taux d'impôt cantonal ordinaire et un autre groupe contenant le bénéfice soumis au taux d'impôt distinct. Le montant de ce dernier groupe est lié au montant des réserves latentes identifiées à l'entrée dans le régime, diminué chaque année de la part réalisée/réputée réalisée annuellement et au montant respectif du bénéfice affecté à ce groupe. Après la période de transition de 5 ans, tout potentiel au taux spécial restant inutilisé est perdu.

Contrairement au step-up, le système à double taux n'interagit pas avec la limitation globale maximale des allègements.

3.4 Système à double taux - comptabilisation

Question a) Le système à double taux entraîne-t-il la reconnaissance d'un nouvel actif d'impôt différé?

Réponse: non

Bases de conclusion:

L'avantage fonctionne de telle sorte qu'un taux d'impôt sur les bénéfices adopté séparément s'applique à une partie déterminée du bénéfice net de l'entité. Contrairement au step-up, ce mécanisme n'entraîne aucun changement du bilan fiscal et la valeur comptable IFRS n'est pas touchée non plus. La mesure n'a donc pas d'impact sur les différences temporelles et, par conséquent, aucun actif d'impôt différé n'est généré.

L'avantage de la mesure est comptabilisé comme élément d'impôt exigible dans la période au cours de laquelle l'entité a généré des bénéfices imposables à un taux réduit.

Question b) Quel taux est appliqué pour évaluer les impôts différés?

Réponse: les différences temporelles censées se résorber après la période de cinq ans doivent être évaluées au taux applicable quasi-adopté introduit par la nouvelle loi.

Pour celles se résorbant au cours de la période de cinq ans, le cas individuel doit être jugé.

Bases de conclusion:

Une estimation suffisamment détaillée (échancier) du schéma de réalisation / réglementation des différentes différences temporelles est nécessaire pour l'évaluation des impôts différés.

Le principe énoncé au paragraphe 51 d'IAS 12 prévoit que l'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé *doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend, à la date de clôture, à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs*. Ainsi, si un accord entre les entités et les administrations fiscales prévoit un pourcentage fixe (par exemple 80% taux spécial, 20% taux ordinaire), un taux moyen pondéré doit être appliqué. Toutefois, si l'accord ne prévoit pas de schéma fixe, les entités doivent tenir compte de leur position fiscale attendue (en supposant que les entités s'attendent à ce que cette position soit acceptée par les administrations fiscales cantonales spécifiques). Les directives de la norme IFRIC 23 *Incertitude relative aux traitements fiscaux* doivent être appliquées de manière appropriée.

En l'absence d'accord, les faits et circonstances spécifiques doivent être pris en compte pour décider s'il y a lieu d'appliquer un taux moyen pondéré ou d'appliquer une ventilation, c'est-à-dire d'appliquer soit le taux ordinaire, soit le taux spécial pour chaque différence temporelle en fonction du groupe auquel la résorption sera attribuée dans la déclaration fiscale. Les entités doivent faire appel à leur jugement et comptabiliser les impôts différés sur la base de ce qu'elles prévoient de remplir dans leurs déclarations fiscales (en supposant que les entités s'attendent à ce que cette position soit acceptée par les administrations fiscales cantonales spécifiques). Dans la mesure où le traitement est incertain, la norme IFRIC 23 *Incertitude relative aux traitements fiscaux* doit être appliquée.

En conséquence, le taux d'impôt attendu changera probablement au moment où une entreprise quittera le régime privilégié et entrera dans le système à double taux.

4. Mesure d'incitation R&D

4.1 Contexte

Une déduction supplémentaire R&D permet aux contribuables de bénéficier d'une déduction plus élevée aux fins de l'impôt sur le revenu que les dépenses réellement encourues. Tous les cantons n'ont pas ou n'incluront pas de telles déductions supplémentaires dans leur législation cantonale, cette mesure n'étant pas obligatoire².

Les dépenses de R&D éligibles comprennent des dépenses occasionnées sur le territoire national pour:

- la recherche fondamentale
- la recherche appliquée
- l'innovation fondée sur les sciences

La déduction supplémentaire est limitée à une déduction supplémentaire maximale de 50% des dépenses de R&D éligibles qui sont:

- les charges de personnel sur le territoire national plus un supplément de 35% dans le cas de R&D interne propre et/ou;
- 80% des dépenses de R&D facturées menées en Suisse (mandat de R&D).

Il s'agit d'une déduction annuelle qui n'est applicable que si des dépenses éligibles sont engagées. Les contribuables ne peuvent pas effectuer de report en avant ou en arrière du solde au cas où la situation du contribuable ne permettrait pas de déduire effectivement les dépenses supplémentaires dans l'année correspondante.

4.2 Comptabilisation

Question a) La mesure d'incitation R&D relève-t-elle de subventions gouvernementales (IAS 20) ou est-elle un avantage en matière d'impôt sur les bénéfices (IAS 12)?

Réponse: il s'agit d'un avantage en matière d'impôt sur les bénéfices qui doit être comptabilisé selon IAS 12.

Bases de conclusion:

La déduction supplémentaire pour R&D entraînera la déduction d'une dépense supplémentaire dans la déclaration annuelle ordinaire d'impôt sur les bénéfices et réduira par conséquent l'impôt sur les bénéfices exigible.

² La LHID contient une disposition générale qui permet aux cantons d'inclure, s'ils le souhaitent, une disposition de déduction supplémentaire pour la R&D dans leur législation cantonale relative à l'impôt sur les bénéfices.

L'application de la norme IAS 12 est plus appropriée lorsque la nature économique d'un avantage fiscal ou d'un crédit d'impôt s'apparente à un abattement fiscal. Par exemple, dans le cadre d'un régime général d'incitations fiscales R&D, qui est ouvert à toutes les entités imposables, le gouvernement autorise les entités à demander une déduction fiscale supplémentaire pour un large éventail de dépenses génériques R&D au cours de la période pendant laquelle ces dépenses sont engagées. En l'absence de tout autre indicateur pertinent, nous estimons que la nature économique de l'avantage s'apparente davantage à un abattement fiscal et devrait être comptabilisé de manière analogique à la norme IAS 12. Cette conclusion repose notamment sur les spécificités suivantes de cet avantage:

- La déduction pour R&D dépend entièrement du bénéfice ou de la perte de l'entreprise pour l'année considérée.
- La déduction pour R&D est demandée par le biais d'un abattement supplémentaire dans la déclaration fiscale.
- Toute déduction inutilisée est, le cas échéant, annulée immédiatement (c.-à-d. aucun report en avant ni paiement en espèces).
- La déduction pour R&D n'est liée à aucune autre condition de la législation fiscale. En outre, la déduction pour R&D est ouverte à tous les contribuables suisses qui ont des dépenses éligibles correspondantes.

Question b) La mesure d'incitation R&D doit-elle être traitée comme un élément de rapprochement pendant la période de la déduction supplémentaire ou comme un taux réduit applicable de l'impôt sur les bénéfices?

Réponse: une approche généralement acceptable consisterait à traiter cet avantage comme un élément de rapprochement des taux d'imposition.

Bases de conclusion:

Aucune directive précise n'est fournie par IAS 12.

Le traitement de cet avantage comme un élément de réconciliation se base sur le constat suivant:

Etant donné que la déduction supplémentaire pour R&D donne lieu à un taux d'impôt effectif réduit, le taux légal applicable au revenu n'est pas modifié du fait de ce régime. L'entité comptabilise l'avantage lié à la déduction pour R&D comme un élément de réconciliation dans la période au cours de laquelle l'entité devient éligible à la déduction. Dans certaines circonstances, il pourrait y avoir des arguments en faveur de la prise en compte de l'avantage dans le taux d'impôt applicable utilisé dans le rapprochement des taux d'imposition, voir 7.3 ci-dessous.

5. Déduction pour autofinancement

5.1 Contexte

La déduction pour autofinancement ne sera probablement disponible que dans le canton de Zurich. Les mesures permettront aux entreprises de déduire les intérêts notionnels sur le capital propre déclaré dans les comptes statutaires suisses comme une dépense supplémentaire dans la déclaration annuelle d'impôt sur les bénéfices.

5.2 Comptabilisation

Question a) La déduction pour autofinancement est-elle un élément de réconciliation dans la période de déduction supplémentaire ou une réduction du taux d'impôt applicable?

Réponse: une approche généralement acceptable consisterait à traiter cet avantage comme un élément de rapprochement des taux d'imposition.

Bases de conclusion:

Des considérations similaires à celles traitées au paragraphe 4.2 question b) s'appliquent.

6. Patent box

6.1 Contexte

L'introduction du régime de la patent box est obligatoire pour tous les cantons.

Néanmoins, chaque canton a la possibilité de déterminer l'ampleur de l'avantage fiscal résultant de la patent box.

En vertu du régime de la patent box, une réduction des bénéfices imposables est possible pour autant que des bénéfices éligibles de droits de brevet sont réalisés. Les cantons pourraient exonérer jusqu'à 90% des bénéfices tirés des droits de la propriété intellectuelle concernés.

Le taux légal de l'impôt sur les sociétés est appliqué aux bénéfices imposables déterminés à la suite de la déduction fiscale spéciale des bénéfices tirés des droits de la propriété intellectuelle pertinents.

6.2 Comptabilisation

Question a) L'avantage de la patent box entraîne-t-il la reconnaissance d'un actif d'impôt différé?

Réponse: non

Bases de conclusion:

Etant donné que la déduction liée à la patent box ne devient réalité que lorsque des bénéfices éligibles futurs sont générés, aucun actif ne devrait être reconnu pour le régime en prévision de l'année au cours de laquelle l'entité aura droit à la déduction liée à la patent box. Il n'existe aucun crédit d'impôt ni différence temporelle déductible lié à la disponibilité de futures déductions au titre de la patent box.

Question b) L'avantage de la patent box doit-il être présenté comme un élément de réconciliation dans la période au cours de laquelle le bénéfice est comptabilisé ou doit-il être inclus dans le taux applicable?

Réponse: une approche généralement acceptable consisterait à traiter cet avantage comme un élément de réconciliation.

Bases de conclusion:

Des considérations similaires à celles traitées au paragraphe 4.2 question b) s'appliquent

6.3 Mécanismes d'entrées

L'entité accèdera au régime de la patent box via un mécanisme d'imposition à l'entrée, lequel varie d'un canton à l'autre.

Chaque entité devra tenir compte de la législation particulière applicable dans son canton de résidence fiscale. On observe actuellement trois modèles dont les incidences sur la comptabilité sont décrites ci-dessous:

Modèle A – imposition immédiate des coûts de R&D connexes au taux ordinaire, suivie d'un step-up

Les dépenses de R&D qui ont été engagées pour le développement de brevet sont récupérées au taux d'impôt applicable au moment de l'entrée dans la patent box, c'est-à-dire que les dépenses de R&D qui étaient précédemment déduites fiscalement sont réintégrées à la date de l'entrée dans la patent box. Les dépenses de R&D récupérées peuvent être amorties fiscalement sur une période déterminée. Le revenu imposable alloué à la box est partiellement exonéré d'impôt du fait de l'amortissement.

Question A.1) Comment est le traitement comptable du mécanisme d'entrée du modèle A?

Il y a deux impacts:

- Les dépenses de R&D récupérées augmentent le résultat imposable et l'impact fiscal est constaté au cours de la même période aux fins de reporting que la période de déclaration fiscale dans laquelle l'ajustement devrait être inclus.
- L'amortissement futur génère une différence temporelle déductible à travers l'augmentation de la base fiscale. L'impôt différé doit être calculé avec le taux d'impôt utilisé pour évaluer les autres éléments d'impôt différé.

L'exemption de comptabilisation initiale n'est pas applicable dans ce cas, car les conditions ne sont pas remplies (voir chapitre 3.2 question b). L'instrument a une incidence sur le bénéfice imposable et ne découle pas de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif.

Modèle B – compensation des coûts historiques connexes de R&D avec des revenus futurs tirés de brevets

Ce modèle prévoit une compensation des dépenses de R&D historiques éligibles avec des bénéfices futurs de la patent box, ce qui a pour résultat une entrée différée dans l'avantage au titre de la patent box.

Un tel modèle peut également inclure une augmentation unique du résultat imposable à la fin d'une certaine période déterminée (par exemple 5 ans) dans la mesure où les dépenses de R&D historiques éligibles ne peuvent pas être comptabilisées en réduction des bénéfices de la patent box pendant cette période déterminée.

Question B.1) Comment est le traitement comptable du mécanisme d'entrée du modèle B?

Le mécanisme de compensation n'a pas d'incidence sur la valeur comptable des actifs et passifs ni sur le bilan fiscale et, par conséquent, les différences temporelles ne changent pas.

Question B.2) Que se passe-t-il si une entité n'est pas en mesure de compenser les bénéfices de la patent box dans la période déterminée et qu'elle est soumise à une charge d'impôt en espèces?

Au moment où il devient probable qu'une charge d'impôt supplémentaire sera due, du fait de la compensation incomplète des dépenses historiques de R&D avec le revenu éligible, un passif d'impôt sur les bénéfices doit être comptabilisé.

Si, au cours d'une période comptable antérieure, un passif d'impôt sur les bénéfices est possible mais non probable, une divulgation peut être requise conformément à la norme IAS 12.88.

Modèle C – imposition immédiate des coûts de R&D connexes au taux réduit

L'entrée dans la patent box s'effectue par l'imposition immédiate, à un taux d'impôt privilégié, des dépenses de R&D engagées antérieurement et liées à un brevet.

Question C.1) Comment est le traitement comptable du mécanisme d'entrée du modèle C?

Selon IAS 12, ce mécanisme n'a pas d'impact sur la base fiscale et, par conséquent, les différences temporelles ne changent pas. Ce modèle représente un élément de rapprochement des taux d'imposition de l'année au cours de laquelle les droits d'entrées deviennent exigibles.

7. Autres considérations

7.1 Ordonnance de mesures / Plafonnement des allègements

La LHID exige des cantons qu'ils plafonnent l'avantage global de quelques mesures susmentionnées à un allègement maximal de 70% (ou moins) du bénéfice imposable avant l'application de l'exonération des participations et l'utilisation du report en avant des pertes. La limitation ne couvre pas le modèle à double taux car il s'agit d'une mesure transitoire qui devrait permettre aux contribuables d'atténuer l'effet de l'abolition des anciens régimes des avantages fiscaux et qui est donc limitée à cinq ans à compter de la réforme.

Certains cantons ont introduit ou envisagent d'introduire dans leur législation cantonale une ordonnance sur les mesures devant être considérées en premier lieu au cas où un contribuable appliquerait plusieurs instruments et atteindrait la limite globale, tandis que d'autres cantons ont laissé ce point ouvert. Dans le cas où un canton a laissé ce point ouvert, les entités doivent prendre en considération leur position fiscale attendue en supposant que celle-ci sera acceptée par les administrations fiscales (voir IFRIC 23).

Indépendamment de l'ordonnance de mesures, la question se pose de savoir si la limitation globale a un quelconque impact sur les autres conclusions présentées dans ce document.

Question a) Quel impact la limitation globale a-t-elle sur la comptabilité?

Réponse: Le cas individuel doit être jugé en tenant compte des faits et circonstances pertinents.

Bases de conclusion:

- a) Elle pourrait avoir une influence sur l'évaluation des impôts différés.

Dans les cas où les informations probantes, qui ont été utilisées pour justifier la reconnaissance d'un actif d'impôt différé, dépendent des prévisions de bénéfices imposables futurs, il conviendrait de tenir compte de la limitation globale au niveau des bénéfices imposables futurs prévus utilisés pour la reconnaissance de l'actif d'impôt différé.

Dans le cas où la limitation globale conduit à une restriction de l'avantage d'un instrument (super déduction R&D, déduction pour autofinancement et patent box), la limitation globale limitera le montant des éléments dans le rapprochement des taux d'imposition respectifs.

- b) Effets potentiels sur les informations à fournir (voir 7.2).

7.2 Informations à fournir

Pour déterminer l'étendue des informations nécessaires à fournir, l'entité tient compte du principe de la présentation fidèle de la norme IAS 1.17, à savoir si des informations supplémentaires sont nécessaires pour fournir une information pertinente et fiable. Il convient donc de faire preuve de jugement lorsqu'on explique l'impact de la RFFA dans les

annexes aux états financiers, en tenant compte de la matérialité telle que définie dans IAS 1.7.

Les entités doivent envisager de fournir les informations suivantes:

- les méthodes comptables choisies,
- les estimations et jugements significatifs retenus (voir IAS 1.122 et suivants et IAS 1.125 et suivants),
- des modifications du taux d'impôt attendu,
- des modifications au niveau des actifs et passifs d'impôts différés,
- si des ajustements à leur rapprochement des taux d'imposition sont nécessaires,
- l'impact du mécanisme d'entrée pour la patent box.

7.3 Reconnaissance de l'avantage d'un régime sous la forme d'une réduction du taux d'imposition des bénéficiaires applicable

Tel qu'exposé dans l'analyse ci-dessus, bon nombre des avantages d'un régime donné donnent lieu à un élément du rapprochement de taux d'imposition, lorsque le taux légal est utilisé comme point de départ pour le rapprochement des taux d'imposition.

Dans certaines circonstances, les entreprises peuvent conclure que la prise en compte de l'impact d'un régime donné dans le taux d'impôt applicable utilisé dans le rapprochement des taux d'imposition est acceptable au motif que l'avantage représente, en substance, un taux réduit de l'impôt sur le revenu. Cette traitement ne devrait être considérée que lorsque le régime se traduit par un effet de taux durable et constant d'une période à l'autre.

8. Abréviations

Terme	Définition
art.	Article
DTA	Actif d'impôt différé
DTL	Passif d'impôt différé
IAS	Normes comptables internationales
IFRIC	Les interprétations IFRIC font partie des IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board
IFRS	Normes internationales d'information financière
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14)
par.	Paragraphe
R&D	Recherche & développement

9. Glossaire

Terme	Définition
Actif d'impôt différé	<p>Les actifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours de périodes futures au titre:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) de différences temporelles déductibles; b) du report en avant de pertes fiscales non utilisées; et c) du report en avant de crédits d'impôt non utilisés. [IAS 12.5]
Base fiscale	<p>La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou passif à des fins fiscales.</p>
Bénéfice imposable (ou perte fiscale)	<p>Le bénéfice imposable (perte fiscale) est le bénéfice (la perte) d'une période, déterminé(e) selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat doit être payé (recouvré). [IAS 12.5]</p>
Différences temporelles	<p>Les différences temporelles sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif dans l'état de la situation financière et sa base fiscale. Les différences temporelles peuvent être:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) soit des différences temporelles imposables, qui sont des différences temporelles qui généreront des montants imposables dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée; ou b) des différences temporelles déductibles qui sont des différences temporelles qui généreront des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée. [IAS 12.5]
Goodwill (terme comptable)	<p>Un actif représentant les avantages économiques futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément. [IFRS 3 Appendice A]</p>

Terme	Définition
«Goodwill» (terme fiscal)	Le terme «goodwill» est indiqué entre guillemets, car il est considéré comme un terme fiscal et ne doit pas être perçu comme identique au terme comptable selon IFRS 3. Le «goodwill» désigne la part générale du step-up (comme différence entre la juste valeur marchande («Verkehrswert») et la valeur fiscale nette), qui n'est pas affectée à un actif spécifique. Cela n'est plus pertinent pour le traitement comptable, mais les termes pourraient être utilisés dans les formulaires de déclaration fiscale.
Impôt exigible	L'impôt exigible est le montant des impôts sur le bénéfice payables (récupérables) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'une période. [IAS 12.5]
Passif d'impôt différé	Les passifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat payables au cours de périodes futures au titre de différences temporelles imposables. [IAS 12.5]
Report en avant de pertes fiscales	De nombreuses juridictions fiscales autorisent le report en avant des pertes fiscales et leur utilisation pour compenser des bénéfices imposables futurs. Se référer à l'IAS 12.34-36 pour les directives sur la comptabilisation d'actifs d'impôt différé pour le report en avant de pertes fiscales non utilisées.